

一つの街区として計画された 複数マンション棟の一部未完成時における 共用部分に対応する固定資産税納付の問題

税理士 佐 藤 尚 樹

1 はじめに

従来固定資産税に関しては、主として固定資産の評価について課税庁と納税者の見解が異なることから生ずる問題に多くの議論がなされ、判例も積上げられて来た¹。しかし近時、バブル崩壊の影響により、当初一つの街区として計画された複数マンション棟の一部が建設されず、全体としての建設計画が頓挫し、共用部分に対応する固定資産税の納付に齟齬をきたすという事態が生じている。本論ではこの問題を、固定資産税をめぐる現代的問題として事例研究の形で取り上げるとともに、実務家としての税理士の立場から、税法にとどまらず民・商法を踏まえた幅広い視点を持つことの重要性を示す一つの材料として提示したい。

以下の前提に見られるごとく、当初は一つの街区として計画されたマンション建設において、直ちに一部は完成したものの、殆どの

1 こうした問題についての代表的な訴訟として、いわゆる「固定資産税違憲訴訟」がある。固定資産税の本質的問題点を把握する上で有益な論点が多いが、本論では詳述する余地がないため、参考文献として日本土地法学会編『集合住宅と区分所有法・固定資産税違憲訴訟』（有斐閣、昭 59）82 頁以下を挙げておきたい。

マンション棟が未完成の状態で放置された場合、その街区及びマンション棟の共有部分に関する固定資産税を支払うべきものは誰かについて検討をした。

2 前提

- (1)ディベロッパーM社は、当初西4番街という名称でA、B、C、D、E棟の5棟からなる一つの街区の建設を計画していた。しかし、バブル崩壊の影響でB棟のみの完成にとどまり、他の4棟については建設予定とはなっているものの、その具体的用途は立っていない状況にある。このため西4番街全体の共用部分に対応する固定資産税については、行政A区役所は、M社外1名という形式で納付書をM社宛に送付、M社としてはB棟分については立替払いということで納付しているという立場を取っている。従って、当然のことながら各居住者宛の固定資産税納付書には完成したマンションに対応する固定資産税額以外の記載はない。
- (2)行政A区役所は、未登記分を含む共用部分の確定等について手続きが煩雑であるとしてディベロッパーM社に一括して納付書を送付、M社は本来の所有者（納税者、各居住者）の承認を受けず立替払いを行ってきた。M社は完成しているマンションB棟の当初の購入者に、2年間は立替払い分の支払を求め一部支払を受けていたが、M社の説明によると内部手続きのミスにより、その後8年分の立替金支払を受けていなかったもので、ここに至り当初からの購入者で現在も所有者である者、並びに中古物件購入者、その売却人について応分の立替金支払を求めてきた。

3 考えられる論点

- (1)少なくとも中古物件の購入者の重要事項説明書には本件の事情説明はなされていないが、重要事項説明義務違反の問題はどう考え

るべきか。宅地建物取引業法第35条（重要事項の説明等）違反でM社の過失を問えるか。この義務に違反した場合、指示または1年以内の業務停止、情状が重いときには免許取消の対象となり（同法65・66条）、故意に重要事項を告げず、または不実のことを告げた場合（同法47①）には、それらのほか、1年以上の懲役もしくは30万円以下の罰金またはこれらが併科される（同法80）²。

(2)立替払いにつき、民法474条2項「利害関係のない第3者は債務者の意思に反して第3者弁済をすることはできない」で対抗できるか。すなわち行政が債権者（税金債権）、マンション所有者が債務者（税金債務）とすれば、M社は第3者であり、第3者弁済における債務者の承認を得ない返済にあたり、M社はマンション所有者に対し求償権を持ち得ず、M社とマンション所有者の間に債権・債務関係は成立しないと言えるか。

(3)本件とは直接関係しないが、そもそも当初の計画通りマンション建設計画が実行されていれば、長期に亙る固定資産税立替の問題も生じなかったはずである。またM社の言う内部手続きのミスというより、バブル崩壊によるマンション建設計画の行き詰まりの一環として本件を捉えるならば、事情変更の法理を考慮してもM社になんらかの責任を問えないであろうか。実際問題として共用部分の登記が可能となった他の街区のマンション棟よりも、本件に言う西4番街B棟の資産価値は低く評価される不利益があると思われる。

参考として以下引用する。共用部分は、第一に、専有部分以外の建物の部分（廊下、階段室等）と、第二に、専有部分に属しない建物の付属物（電気・ガス・水道の配線や配管、共同アンテナの配線等）、第三に、規約共用部分（本来専有部分の対象となりうる建物の部分や附属の建物でありながら、規約によって共用部分とされるもの、例えば集会室・ゲストルーム・管理室や駐車場等）

2 水本浩ほか『不動産法制概説』（青林書院、初版、平5）123・124頁。

がある。第一と第二を法定共用部分といい、主として建物の構造上共用に供されるべき建物の部分である（建物の区分所有等に関する法律 4 I、以下区分所有と略す）。第三の規約共用部分は、規約によって共用部分となり、規約によらない限りは共用部分となることはなく専有部分となるべきものである（区分所有 4 II）。したがって、この場合は、性質上の共用部分ではないから、第三者に対抗するには、その旨の登記が必要とされる（区分所有 4 II 但書）³。これによれば、前述の事例におけるマンション所有者の共用部分についての権利関係は長きに亙り不安定な状態に留め置かれることになると言える。

- (4) M社は、共有物の管理費用・公租公課等の負担は、持分に応じて各共有者が分担する（民 253 I）が、共有者中にこの義務を 1 年以内に履行しない者がいるときは、立替払いをした他の共有者は、相当の償金を払ってその者の持分を取得することができる（民 253 II）という規定を利用することが可能か。
- (5) 行政 A 区役所に固定資産税課税上の問題はないか。以上を検討し、和解案として、今回請求分について M社は債務不存在を承諾するかわり、今後の支払については、所有者が M社の立替金支払に応じるという提案をなすことが考えられるが税法の立場としてはどうなるか、以下考察したい。

4 固定資産税制概説

(1) 固定資産税の性格

固定資産税は、土地・家屋および償却資産の価額を課税標準とする市町村税である。このうち土地・家屋はそれ自体収益を生み出す資本の元本で、これらに関する税は昭和 25 年のシャープ税制以前は地租および家屋税という賃貸価格を課税標準とする一種の外形標準

3 水本浩ほか前掲書 36 頁以下。

による収益税と考えられてきた。しかし、シャープ税制により償却資産という年々その価値を生産物に移転させていく資産も含めて固定資産税としたため、その性格が不明瞭なものになっている。いちおうシャープ税制における固定資産税に対する考え方を財産税であるとするれば、所得に対する課税だけでなく、財産保有という事実による経済的優位性を税制上把握するものと考えられる。ただし財産自体を税源として予定する実質的財産税ではなく、その性格は固定資産税の所有という事実から推認される収益を税源とする形式的財産税とすることができよう⁴。

(2)台帳課税主義

固定資産税について、固定資産税課税台帳の登録に基づいて課税する建前をとっていることを、一般に台帳課税主義と言う。このように、真実の所有者が誰であるかに関わりなく、台帳に所有者として登録されている者をもって納税義務者とするのは、固定資産税課税にあたり、あくまで真実の所有者を追求して納税義務者を決定するとなると、課税団体が複雑多岐な民事上の実体関係に介入せざるを得なくなり、事実問題として困難であるため、もっぱら課税技術上の便宜を図ったためと言える⁵。

また台帳について付言すれば、土地については土地登記簿、家屋については建物登記簿があるが、償却資産については、全面的に、その所有者に申告義務が課されており、市町村は、この申告および独自の調査に基づいて、償却資産税台帳を調製している⁶。

4 和田八束ほか『都市計画法・固定資産税制の再検討〈土地問題双書3〉』（日本土地法学会編）（有斐閣、初版、昭50）176・177・187頁。

5 河西俊一『固定資産税解義』（中央経済社、昭58）37頁。

6 河西俊一前掲書154頁。

(3)納税義務者と賦課期日

納税義務者は、固定資産の所有者とされており(地方税法 343 I)、当該固定資産の所在する市町村に対し応益的税負担を担うべき者が適当であるとされている。また賦課期日(毎年1月1日)現在の所有者が当該年度分の固定資産税全額を負担することになり、ここでも課税技術上の便宜のため賦課期日後に所有者の異動があっても、期間配分等の行政上の配慮がなされることはない⁷。実態は、異動があれば、当事者が受益期間に応じて分割負担している。つまり、当事者の問題として処理している。

5 参考判例

最高裁昭和 47 年 1 月 25 日第 3 小法廷判決

昭和 46 年(オ)第 766 号立替金請求事件(民集 26 卷 1 号 1 頁)

(1)事実の概要

本件建物は Yi (上告会社・控訴人・被告) の、その敷地である本件土地は Yii (上告人ら 4 名・控訴人・被告) の先代 Y'ii の各所有であったが、所有者の不知の間に、訴外 2 名の者を経て昭和 27 年 12 月 2 日、X (被上告人・被控訴人・原告) に所有権移転登記がなされるに至ったため、Yi・Yii は X に対しその所有権移転登記の抹消登記手続を求める訴えを起し、昭和 35 年 1 月 23 日その勝訴判決が確定した。

しかし、この判決による抹消登記がなされなかったため、固定資産税および都市計画税が登記名義人である X に課税され、X はその一部を支払った。X は、その後これら税金は、不動産の真の所有者である Yi・Y'ii の両名が支払うべきものであるとして、Yi と Y'ii の相続人である Yii を相手どり、納付税額相当額の金員を不当利得と

7 河西俊一前掲書 37・38 頁。

して支払を求めて本訴を提起した。一・二審とも、時効等による一部を除き、X勝訴の判決を下した。その要旨は「Yi・Yii は不動産の真の所有者であったにも関わらず、Xが登記名義人として課税された納税義務を免れたものというべきであるから、課税額相当の利得を法律上の原因なくして不当に得たものというべきである。Xは地方税法の規定により登記名義人として課税されたものであるが、固定資産税、都市計画税は不動産の所有者に課せられるべきものであって、ただ徴税上の技術的考慮から一定の時点における登記簿上の所有名義人をもって納税義務者としたものにほかならないから、真の所有者と登記簿上の名義人との関係においては課税を免れた真の所有者は不当に利得したものというべきである。そしてこのように解することが衡平の原則に適う」ということである。この判決に対し Yi・Yii は、不当利得に関する民法 703 条の解釈を誤ったものとして上告した。

(2)判旨

上告棄却。「固定資産税・都市計画税は、土地、家屋、および償却資産の資産価値に着目して課せられる物税であり、その負担者は、当該固定資産の所有者であることを原則とする。ただ、地方税法は、課税上の技術的考慮から、土地登記簿等に、一定の時点に、所有者として登記または登録されている者を所有者として、その者に課税する方式を採用している。したがって、真の所有者でない者が、課税され、これを納付した場合においては、真の所有者は、これにより課税を免れたことになり、不当に、納付額に相当する利益を得たものというべきである」として原判決に所論の違法はないとした。

(3)本判例を踏まえた事例の再検討

上述した台帳課税主義により、所有名義人は固定資産税の納税義務を負担することになっているので、真実の所有者が同税の課税を免れても、形式的には「法律上の原因を欠く利得」を得ていないよ

うにも思われるが、本判例では、形式的に(租税法律関係において)正当視できても、実質的に(私人間ないし究極的な法律関係において)正当視できない場合には、不当利得が成立するとしている⁸。このことは不動産売買における重要事項説明書の固定資産税等精算金の条項に見られるように、年度の途中で所有者の変更が生じた場合、一般に実務界では当事者間の合意により所有期間に応じ当該年度の固定資産税の負担割合が決められていることから説得性のあるものと言わざるを得ないと思う。したがって前述した主に民法等に依拠する論点(2)第3者弁済をもってするマンション所有者の抗弁は不可能と考える。

また、マンション固定資産税の連帯納税義務(地方税法 10・10 の 2)に関する判例(大阪高判昭和 58 年 3 月 30 日判決、昭和 56 年(行コ)第 43 号固定資産税賦課処分取消請求控訴事件、行裁例集 34 巻 3 号 566 頁)において、「X サマカタ A ホカー一六九ニン」名義宛の納税通知書について、名宛人 A 以外の者が債務者として原告適格が認められるかが問題とされているので、参考として取り上げておく。判旨によれば、納税通知書の送付による納税の告知は、履行の請求としての効力のほか、税額確定の効力を有していることから、民法 434 条「連帯債務者ノ一人ニ対スル履行ノ請求ハ他ノ債務者ニ対シテモ其効力ヲ生ス」をそのまま準用することはできず、名宛人として送付を受けた者に対してのみ具体的な租税債権が成立し、それ以外の者は、抽象的租税債務を負担するにとどまり、原告適格は認められないとされている⁹。これを本事例に当てはめると、マンション所有者が未登記の共用部分の固定資産税課税において、第3者弁済の債務者として認められるかの問題になると思う。けだし前述の事例における納税通知書の名宛人も M 社外 1 名様とされているからで

8 山田二郎「固定資産税(1)―真実の所有者に対する不当利得返還請求権」別冊ジュリスト租税判例百選 第3版(平4)115頁。

9 川端康之「連帯納税義務―マンション固定資産税」別冊ジュリスト租税判例百選 第3版(平4)32頁。

ある。（前述の事例における外1名は登記上の持分30%を所有するT建設であり、マンション所有者に関しては納税通知書上記載がなく、原告適格という点では上記連帯納税義務に関する判例に比較してさらに弱いものと言えよう。）

次に、論点(5)行政A区役所の固定資産課税上の問題について言えば、本判例においても、「徴税上の技術的考慮から一定の時点における登記簿上の所有名義人をもって納税義務者としたものにほかならない」として台帳課税主義を容認しており、他に課税団体（市町村）において所有名義人が真実の所有者でないことを熟知していても、所有名義人に対する課税は違法ではないとする判例もある（福岡高判昭和56年8月24日、行裁例集32巻8号1455頁）。また台帳課税主義そのものについても、真実の所有者でない者に納税義務を負担させることになるため、憲法29条財産権等に違反しないかという疑問もあるが、最高裁は、所有者の変動が頻繁でない固定資産の性格を考慮し、主として徴税の便宜上台帳課税主義を採用することは、立法裁量の範囲内の問題であり、直ちに違憲とは言えないとしている（最判昭和30年3月23日、民集9巻3号336頁）¹⁰。

論点(4)については、M社は参考判例における不当利得返還請求権を行使することで足り、相当の償金を払ってその持分を取得することができる（民253 II）を持ち出すこともないと思われる。

論点(1)の重要事項説明義務については、法の性格上明確に利用できるのは限定列举されたものになるため、本事例では信義則等の一般条項を援用せざるを得ず、M社側に譲歩を迫る材料としては弱いと考える。

最終的に論点(3)で問題とした事務手続きを含めた企業責任を問うことが、訴訟云々は別としてM社に対抗する上で良策と言えるのではなかろうか。

10 前掲山田115頁。

6 まとめに代えて

そもそもマンション所有者のM社に対する不信感を募らせた原因は、M社が本件のような重要な問題を、通り一遍の文書やM社の子会社であるM不動産販売の担当者の戸別訪問による説明で解決しようとした杜撰な対応にある。マンション管理組合の集会等において、しかるべき立場の人間が判例等を参考にわかりやすく説明し、自己の事務処理上の非は非として謝罪する姿勢を示せば、相互の信頼関係が保てたように思われる。このように訴訟に至らない段階での法律問題については、顧客は弁護士より身近な税理士に相談することが多く、法律問題について、あたかも医療における良質な町医者のような立場に立つことが今後税理士にとって重要ではなかろうか。

本事例は、税理士の通常業務の範疇には入らないものではあるが、顧客の信頼を得るため民・商法の基礎知識とプロとして税法上の判例等にも通じていることをアピールする上で役立つものと思われる。また平成 13 年の税理士法改正で設けられた税理士の補佐人制度（税理士法 2 の 2）に基づき弁護士である訴訟代理人とともに出頭し、陳述する¹¹ 場合を踏まえ、日頃から幅広い見識を持つことの重要性を認識するための一つの材料としても興味深いものとする。

なお、本事例は札幌大学税理士会定期学習会（2002 年 8 月開催）の雑談の中で、一部議論した部分をまとめたものである。友人税理士諸君から多くのヒントを戴きましたのでお礼申し上げると同時に、指導教授・弁護士の土井勝久先生には多岐に亘る分野から指導と助言を戴きました。この場をお借りして重ねてお礼を申し上げる次第である。

11 日本税理士会連合会編「新税理士法」（税務経理協会、初版、平 14）44 頁。